

企業会計基準公開草案第 60 号
『税効果会計に係る会計基準』の一部改正（案）」等に対する意見

平成 29 年 7 月 25 日
 日本公認会計士協会

当協会は、このたび公表されました企業会計基準公開草案第 60 号「『税効果会計に係る会計基準』の一部改正（案）」等（以下「本公開草案」という。）に対して、以下のとおり意見を申し上げます。

質問 1（会計処理に関する質問）

本公開草案においては、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い及び（分類 1）に該当する企業における繰延税金資産の回収可能性に関する取扱いについて会計処理を見直すことを提案しています。また、未実現損益の消去に係る税効果会計については、繰延法を継続して採用することを提案しています。これらの提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

1. 個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱い
 本公開草案の提案に同意する。
2. （分類 1）に該当する企業における国内完全子会社株式に係る繰延税金資産の取扱い
 本公開草案の提案に同意するが、一定の要件を満たした場合には繰延税金資産を認識しないことが選択ではなく原則的な取扱いとなることが明確になるよう表現を見直すことを検討されたい。
3. 未実現損益の消去に関する税効果会計の取扱い
 本公開草案の提案に同意する。

（理由）

1. 連結財務諸表と個別財務諸表における子会社投資に係る将来加算一時差異の取扱いの整合性を図る提案であり、意義のあるものである。
2. 企業会計基準適用指針公開草案第 59 号「繰延税金資産の回収可能性に関する適用指針（案）」（以下「回収可能性適用指針改正案」という。）第 18 項では、国内完全子会社投資に係る将来減算一時差異については、企業が（分類 1）に該当する場合であっても繰延税金資産を計上しないことが合理的であると判断するときがあると考えられることから、「原則として」の一言を挿入する改正案を提案していると理解している。

しかし、回収可能性適用指針改正案第 18 項では、どのような場合に例外的な取扱いを行うことを求めるのかが明らかにされていない。また、同第 67-4 項では「例えば、完全支配関係にある国内の子会社株式の評価損について、企業が当該子会社を清算するまで当該子会社株式を保有し続ける方針がある場合等、将来において税務上の損金に算入される蓋然性が低いときに当該子会社株式の評価損に係る繰延税金資産の回収可能性はないと判断することも考えられる。」とされており、一定の場合に繰延税金資産を計上しないことが任意で選択可能であると解釈し得るものとなっている。

回収可能性適用指針改正案が想定している会計処理が「国内完全子会社株式に係る将来減算一時差異については、企業が（分類 1）に該当する場合であっても繰延税金資産を認識しない」というものであるならば、上述のような解釈がなされぬよう同第 18 項又は第 67-4 項において、「ただし、国内完全子会社株式の評価損に係る将来減算一時差異については、当該一時差異の解消時点で税効果が合理的に認められる場合を除いては繰延税金資産を認識しない。」と記載するなど、原則的な取扱いがどのようなものであり、どのような場合に例外的な取扱いを行うことを求めているのかがより明瞭になるような記載とする必要がある。

3. 未実現損益に係る税効果会計の適用に当たり、資産負債法を採用するか繰延法を採用するかについては、主として国際的な会計基準における取扱いと不整合があったことから、本論点について改めて検討対象としていたものと理解している。

繰延法と資産負債法の考え方については、以下の点を踏まえ、繰延法を継続することに同意する。

- ・ 双方に一定の論拠があると考えられるものの、国際財務報告基準と米国会計基準の間でも不整合が生じていること
- ・ 未実現損益の対象となる資産の顛末が将来の課税関係に影響を与えないことから、繰延法が費用収益対応や経営管理上の観点で我が国の財務諸表作成者及び利害関係者から一定の理解を得ていると考えられること
- ・ 繰延税金資産の計上額については、我が国では回収可能性適用指針に基づきスケジューリングの可否や企業の分類によって計上額が決定されるため、未実現利益に係る一時差異を資産負債法の枠組みで回収可能性判定するに当たっては、実務的に煩雑な判断過程を必要とすることが考えられること

質問 2（表示に関する質問）

繰延税金資産及び繰延税金負債の表示に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問3（注記事項に関する質問）

（質問3-1）注記事項を追加する提案に関する質問

本公開草案においては、財務諸表利用者による税負担率の予測及び繰延税金資産の回収可能性に関する不確実性の評価に資するように、評価性引当額の内訳に関する注記事項及び税務上の繰越欠損金に関する注記事項の追加を提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

（理由）

繰延税金資産の計上に際しては、経営者による判断が影響し、不確実性が存在する。財務諸表利用者が、その判断の合理性を理解できるように情報を開示することが財務諸表の有用性を高めるために必要である。

（質問3-2）個別財務諸表における注記事項に関する質問

連結財務諸表を作成している場合の個別財務諸表における注記事項の追加は、コストと便益の比較の観点から、評価性引当額の内訳に関する数値情報のみをすることを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

（理由）

企業会計基準公開草案第60号『税効果会計に係る会計基準』の一部改正（案）（以下「税効果会計基準改正案」という。）第46項における、個別財務諸表については当該注記事項を追加しなくとも財務諸表利用者が他の情報と併せて理解し得る情報であるとの考え方に同意する。

なお、連結財務諸表と個別財務諸表の開示の在り方については、開示される財務諸表について比較可能性、目的適合性、完全性、理解可能性などの観点から、利用者のニーズ、作成コスト、監査上の取扱い等を踏まえて、我が国の財務報告の枠組みがより体系的に整理されるように今後も更なる検討が必要と考える。

質問 4（適用時期等に関する質問）

（質問 4-1）適用時期に関する質問

本公開草案の適用時期及び早期適用に関する提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

本公開草案の提案に同意するが、企業会計基準適用指針公開草案第 58 号「税効果会計に係る会計基準の適用指針（案）」（以下「税効果適用指針案」という。）第 158 項では、同第 8 項(2)と異なり、同第 24 項について経過措置を設けない理由は記載されていない。そのため、同第 24 項を適用することによる影響について経過措置を設けない理由を明確にすべきと考える。

（質問 4-2）適用初年度の経過的な取扱いに関する質問

本公開草案において、適用初年度における実務上の負担に配慮し、適用初年度の経過的な取扱いとして、税効果会計基準一部改正案に定める注記事項については適用初年度の比較情報に記載しないことができる取扱いを提案しています。この提案に同意しますか。同意しない場合には、その理由をご記載ください。

【意見】

本公開草案の提案に同意する。

質問 5（その他）

その他、本公開草案に関して、ご意見がありましたら、ご記載ください。

【意見】

<税効果適用指針案>

1. 評価性引当額の定義について

「評価性引当額」の定義を明らかにし、税効果会計基準改正案第 4 項及び第 5 項で注記を求める「繰延税金資産から控除された額」の対象を明確にしてはどうか。

（理由）

これまで会計基準等において「評価性引当額」を定義したものはなく、会計制度委員会報告第 10 号「個別財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「個別税効果実務指針」という。）第 31 項及び会計制度委員会報告第 6 号「連結財務諸表における税効果会計に関する実務指針」（以下「連結税効果実務指針」という。）第 43 項で繰延税金資産から控除した金額の表記例として示されている等にとどまっていた。

税効果会計基準改正案第 4 項及び第 5 項で「繰延税金資産から控除された額（評価性引当額）」及び「税務上の繰越欠損金に係る繰延税金資産から控除された額（評価

性引当額)」についてそれぞれ新たに開示を求める提案がなされており、「開示例」においても評価性引当額に関する注記例が示されているが、本公開草案において上記記述以上に「評価性引当額」を説明した定義又はそれに相当する記述は存在しない。

しかしながら、例えば、実務的には以下の場合に見られるように、「評価性引当額」としての注記開示を求めている対象範囲が必ずしも明確とは言えないと考えられる。

- ① 過年度から繰り越された外国税額控除に係る税効果額のうち、回収可能性がある
と認められない金額
- ② 租税特別措置法上の税額控除（試験研究費に係る特別控除など）による過年度か
らの繰越控除額のうち、将来税額控除に利用できると認められない金額
- ③ 連結財務諸表における子会社の取得後欠損金累積額に係る将来減算一時差異に
対応した繰延税金資産で、当該子会社について売却の意思がないこと等から回収可
能性がないものとして取り扱っている金額

「評価性引当額」を控除する前の「繰延税金資産」の範囲とともに、注記開示を求
める「評価性引当額」の範囲を会計基準等において明確にしておくことで、実務的な
取扱いが明確となり、企業間の比較可能性も確保できると考える。

2. 内訳注記における個別財務諸表上の一時差異と連結財務諸表固有の一時差異の相殺 の取扱いについて

税効果適用指針案第 20 項、第 32 項及び第 38 項において、個別財務諸表上の一時
差異に対する繰延税金資産又は繰延税金負債と連結財務諸表固有の一時差異に対す
る資産又は負債を相殺する旨が述べられているが、内訳注記についても相殺後の金額
で注記することを確認したい。

(理 由)

例えば、現行の連結税効果実務指針第 20 項においては「個別財務諸表に計上した
繰延税金資産を連結手続上取り崩すことになる。」と記載されており、実務上は相殺
後の金額で内訳注記が行われていたものと推測する。

これらは、連結消去手続に伴う繰延税金資産又は繰延税金負債の連結調整の説明の
記載の仕方の違いであり、従前の実務の変更を意図したものでもなく、内訳注記上相
殺前の金額で開示する有用性も特に認められないため、従前の実務どおり相殺後の金
額で注記することが適切と考える。

3. 税効果適用指針案第 8 項(1)の記載について

税効果適用指針案 8 項(1)ただし書きでは、個別税効果実務指針第 24-2 項の「受取
時に会計上の損益及び課税所得（又は税務上の欠損金）に影響を与えなかったもの
について」という記載を引き継いでいるが、当該記載は削除すべきと考える。

(理 由)

税効果適用指針案第 8 項(1)ただし書きでは、個別税効果実務指針第 24-2 項の「受取時に会計上の損益及び課税所得（又は税務上の欠損金）に影響を与えなかったものについて」という記載を引き継いでいる。一方、税効果適用指針案第 8 項(2)②では、個別財務諸表における子会社株式等に係る将来加算一時差異の取扱いを連結財務諸表における子会社等に対する投資に関連する一時差異の取扱いに平仄を合わせたこと等を理由に当該記載を引き継いでいないと考えられ、また、組織再編の税効果会計を定める企業会計基準適用指針第 10 号「企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針」（以下「結合分離適用指針」という。）第 115 項（株式交換完全親会社の税効果会計）及び第 123 項（株式移転設立完全親会社の税効果会計）に当該記載はない。

「受取時に会計上の損益及び課税所得（又は税務上の欠損金）に影響を与えなかったもの」に関しては「負ののれん発生益」を含むか否かなど解釈に一定の困難さがあり、また、結合分離適用指針第 115 項及び第 123 項の定めとも整合していないため、この記載を削除すべきと考える。

4. 税効果適用指針案第 39 項の表題について

税効果適用指針案第 39 項の表題は「連結会社間における子会社株式等の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表における取扱い」となっているが、当該表題は、2 段落目のなお書きに対応するものである。1 段落目は、売却損益の税務上の繰延べの有無とは関係しない子会社に対する投資に係る連結財務諸表固有の一時差異の取扱いと考えられる。

このため、表題を変更する又は 1 段落目の記載場所を変更する等の対応を図るべきと考える。

5. 連結納税制度を適用する際の子会社株式等の売却損益を連結上繰り延べる場合の連結財務諸表上の税効果の取扱いについて

連結納税制度を適用する際に、子会社株式等の売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表上の税効果の取扱いについて明らかにすべきである。

(理 由)

連結会社間における資産の売却に伴い生じた売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表上の取扱いについて、資産（子会社株式等を除く。）の売却損益は税効果適用指針案第 38 項で、子会社株式等の売却損益は税効果適用指針案第 39 項 2 段落目でそれぞれ規定されている。

一方、連結納税制度を適用する場合に資産の売却に伴い生じた損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表上の取扱いについては、実務対応報告第 5 号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その 1）」Q 5（損益の繰延）

において、「譲渡した事業年度の課税所得を構成せずに課税が繰り延べられることとなる損益（土地、有価証券等の連結納税会社間の取引から生じるもの）（法人税法第61条の13）は、基本的には、連結財務諸表においても消去されることから、連結納税主体の繰延税金資産及び繰延税金負債は認識しないこととなる。」という税効果適用指針案38項に対応する資産（子会社株式等を除く。）の売却損益の記載はあるものの、税効果適用指針案第39項2段落目に対応する子会社株式等の売却損益の記載はない。

したがって、連結納税制度を適用する際に、子会社株式等の売却損益を税務上繰り延べる場合の連結財務諸表上の税効果の取扱いについても明らかにすべきである。

＜企業会計基準適用指針公開草案第60号「中間財務諸表等における税効果会計に関する適用指針（案）」（以下「中間税効果適用指針案」という。）＞

6. 税金費用の相手勘定が借方残高となる場合の表示区分の変更について

中間税効果適用指針案第44項において、税金費用の相手勘定が借方残高となる場合、従来、流動資産の区分に表示されていたものが、今回、投資その他の資産の区分に表示方法が変更される。これは税効果会計基準改正案に伴うものであることを明記してはどうか。

（理 由）

中間税効果適用指針案第44項では、借方差額については「税効果会計に関するQ&A」において繰延税金資産などの科目を用いることが示されていたとの記載はあるが、なぜ流動資産の区分に表示されていたものが投資その他の資産の区分に表示することになるのかについて、理由が記載されていない。

＜その他＞

7. 他の会計基準等との整合性について

実務対応報告第7号「連結納税制度を適用する場合の税効果会計に関する当面の取扱い（その2）」（以下「実務対応報告第7号」という。）の個別財務諸表における投資価額修正の取扱いの要件記載を、税効果適用指針案第8項(2)の取扱いに整合させるように見直すべきである。

（理 由）

税効果適用指針案第8項(2)では、子会社株式等に係る将来加算一時差異について、親会社等がその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ、かつ、予測可能な将来の期間に、その売却等を行う意思がない場合に繰延税金負債を計上しないとされている。

一方、実務対応報告第7号の個別財務諸表における投資価額においては、「連結納税制度の適用により、当該他の連結納税会社の実質的な税務上の帳簿価額を減額修正

する部分については、将来加算一時差異と同様になり、原則として、当該減額修正される部分につき繰延税金負債を計上することとなる。ただし、予測可能な将来の期間に、その譲渡を行う意思がない場合には、繰延税金負債を認識しないものとするのが適当である。」と規定されており、“親会社等がその投資の売却等を当該会社自身で決めることができ”という要件が含まれていないが、両規定の趣旨は同じであると考えられるため、要件の記載も揃えることが望ましいと考えられる。

以 上